

## JUSTICIA Y RELACIÓN TRIBUTARIA. UNA PANORÁMICA

POR

JUAN BMS. VALLET DE GOYTISOLO

Al compás de la historia económico-política, se produce un tratamiento jurídico del tema impositivo, que sufre los avatares padecidos por el derecho a raíz del nominalismo.

Podemos decir que fueron trazadas por Santo Tomás de Aquino las bases para un tratamiento jurídico de los impuestos metódicamente realista, con su definición del bien común, la clasificación de las clases de justicia jurídica, y con sus tesis acerca del ejercicio de la propiedad y del empleo de lo superfluo. Son temas que se hallan entreligados de tal modo que no es posible tratar correctamente de cualquiera de ellos con independencia de los otros. De todos ya me he ocupado en otro lugar (1).

El *bien común* no es el bien del Estado ni de una colectividad, sino la de *todos* los individuos que la componen en cuanto a lo que se refiere al *fin común*, que no se contrapone sino complementa los *fines particulares* lícitos de los miembros (2). Puesto que, en una comunidad bien ordeanda: «siendo el individuo parte de la ciudad es imposible que un individuo sea bueno si no guarda la debida proporción con el bien común; y el todo no puede ser perfecto si sus partes no son proporcionadas a él» (3). Como vemos, el bien común se *comunica* al irradiar entre todos los miembros de la comunidad (como sucede con la paz, el buen

(1) «La propiedad y justicia a la luz de Santo Tomás de Aquino», en mis *Estudios sobre derecho de cosas*, 2.ª ed., vol. I, Madrid, Montecorvo, 1985, pp. 147-216.

(2) SANTO TOMÁS DE AQUINO, S. *Tb.* 1.ª - 2.ª, 90, 2, *ad* 2 y 12, *resp.*

(3) *Ibid.*, 92, 1 *ad* 3.

ambiente, el orden, etc.), y se *distribuye* en cuanto lo común no sea comunicable por sí mismo y ha de ser distribuido para la ayuda y perfección de los particulares necesitados (subsidios, enseñanza, etc.). Aquel que es comunicable por sí mismo corresponde a la *justicia general* o legal, y el segundo a la justicia distributiva (4). Ésta tiene por pauta la igualdad geométrica o proporcionalidad (a las necesidades o a las posibilidades), o, incluso, la progresividad que puede ser a veces más adecuada si se conjugan varias proporcionalidades: mayores posibilidades con menores necesidades. En cambio, la igualdad aritmética es pauta de la justicia conmutativa (5), aplicable a las tasas por el uso de servicios comunes y a los impuestos indirectos, que gravan el uso de ciertos bienes (v. gr., los impuestos sobre los carburantes).

Al ocuparse de la propiedad privada de los bienes de esta tierra, el propio Aquinatense estimó su licitud (6), aduciendo razones de dinámica social —incidente en el bien común (7)—; de estructura social (8); de tipo económico (9); de carácter sociológico, para la mejor organización social y responsabilidad colectiva de cada uno (10); de tipo político, en aras de la paz social (11), y de defensa de la libertad, sin la cual no cabe la práctica de las virtudes que perfeccionan al hombre (12). Pero —según el mismo Santo Tomás— el hombre «no debe tener como propias las cosas comunes, sino de modo que fácilmente de participación en ellas a los otros cuando lo necesiten» (13). En consecuencia, la propiedad atribuye la *potestas procurandi et dispensandi*, que determina de qué modo el propietario debe ejercer su derecho de propiedad (14), en su doble aspecto de facultad y

(4) *Ibid.*, 2.<sup>a</sup> - 2.<sup>a</sup>, 61, 1, ad 4.

(5) *Ibid.*, 2, resp.

(6) *Ibid.*, 66, 2, resp.

(7) *Ibid.*, 1.<sup>a</sup> - 2.<sup>a</sup>, 105, 2, resp.

(8) SANTO TOMÁS DE AQUINO, *Comment* a la *Política* de ARISTÓTELES, lib. VII, lect. 5, a.

(9) *Id.*, S. Tb. 6, 6, 2, resp., vers. *Primo*.

(10) *Ibid.*, vers. *Alto modo*, y *Comment. cits.*, lib. II, lect. 2.<sup>a</sup>

(11) *Ibid.*, 66, 2, resp. *Tertio*.

(12) *Ibid.*, 32, 5 y 66, 2 ad 2.

(13) *Ibid.*, 66, 3, resp.

(14) *Ibid.*, 32, 5, ad 2.

deber (15), gestionarla y efectuar la distribución de sus rentas de toda clase para la atención, primero, de sus propias necesidades y las de su familia (16) y, después, la de lo superfluo a quienes lo necesite (17).

Ahí nos hallamos ante la problemática del empleo y distribución de *eo quod ei superfluum*, de lo superfluo (18), con todas las cuestiones que suscita (19).

La primera se refiere a la delimitación de lo *superfluum* y lo *necessarium* (20). Esto —dice Santo Tomás (21)— es «aquello sin lo cual no se puede pasar convenientemente la vida, según la condición y estado de la propia persona y de las demás cuyo cuidado le incumbe [...] «no se funda en algo indivisible, antes bien, se le pueda añadir mucho, y aún así no pasar del límite de lo necesario, y se puede restar mucho y quedar bastante para desenvolver la vida de un modo congruente al propio estado».

Los límites entre necesario y superfluo no son, pues, *cuantitativos* sino que responden a la *finalidad* del empleo de los bienes y al *destino* que se les dé. Así, dice (22): es malo el afán de lucro en cuanto no conoce límites y tiende al infinito; pero no lo es obtenerlo por el ejercicio de una actividad, incluida la del comercio, que se efectúe *ad publicam utilitatem*.

Según el Aquinatense (23): *usus pecuniae est in emisione ipsius*, principio del que, según Vykopal (24), «fácilmente se deduce que quien usa de lo superfluo para el engrandecimiento de su industria, agricultura o comercio, dando a los pobres posibilidad de trabajo para ganarse el pan, cumple su deber de

(15) *Ibid.*, 1.<sup>a</sup> - 2.<sup>a</sup>, 97, 4, resp.

(16) *Id.*, *Summa contra gent.* 1, 3, 127.

(17) *Id.*, *S. Th.* 66, 3, ad 3.

(18) *Ibid.*, *S. Th.* 2.<sup>a</sup> - 2.<sup>a</sup>, 61, 1, ad 3.

(19) Cfr. mi estudio cit. *supra* nota 1, n. 21-25, pp. 198-216.

(20) SANTO TOMÁS DE AQUINO, *S. Th.* 2.<sup>a</sup> - 2.<sup>a</sup>, 32, 5, resp.

(21) *Ibid.*, 6, resp.

(22) *Ibid.*, 77, 4, resp.

(23) *Ibid.*, 117, 4, resp.

(24) Adolfo VYKOPAL, *La dottrina del superfluo in Santo Tommaso*, cap. II, Brescia, Marcelliana 1962, p. 72.

devolver lo superfluo *ad bonum* de manera más adecuada a las necesidades de nuestro tiempo».

Santo Tomás, con esta doctrina, sentó las bases que desarrolló tres siglos después la escolástica española del XVI en especial: Domingo de Soto, el Doctor Navarro como se conoce a Martín de Azpilcueta, Domingo de Bañez, Tomás del Mercado, Luis de Molina S. I., Francisco Suárez (25).

Siguiendo con el examen de lo superfluo, e interpretando lo que el Aquinatense dice de éste, penetré hace años en la cuestión jurídica fundamental, referente al alcance de su incumplimiento. Llegué a las conclusiones que siguen (26).

1.º Los pobres —en contra de la tesis sostenida por la doctrina reformista— no tienen un «derecho» de estricta justicia conmutativa a lo superfluo que, en su ejercicio, les facultaría para sustraerlas, manifiesta u ocultamente, sin incurrir en hurto ni rapiña, de una parte (27), y, de otra —salvando los casos de extrema y urgente necesidad—, el propietario no incurre en denegación de auxilio por negárselo.

2.º Tampoco la justicia distributiva autoriza el Estado para socializar los bienes que producen lo superfluo y distribuirlos, puesto que, según el mismo Santo Tomás, esta función corresponde al propietario por su *potestas dispensandi*, por razón de la cual «se deja al arbitrio de cada uno la distribución de las cosas propias para socorrer a los que tienen más necesidad» (28); y,

---

(25) Además del libro de José LARRAZ, *La época del mercantilismo en Castilla*, Madrid, Ed. Atlas 1943; de la *Colección de dictámenes inéditos del maestro Francisco de Vitoria*, recopilados por Miguel ARIZ y publicado por Vicente BERTRÁN DE HEREDIA, Ciencia Tomista 1931; y Jaime BRUYAU, *El pensamiento política de Domingo de Soto y su concepción del poder*, Universidad de Salamanca 1960, cap. «El poder económico», pp. 73-117; cfr. Fabián ESTAPÉ RODRÍGUEZ, *Revalorización de la escolástica en la formación del pensamiento económico*. A.R.A.C.M. y P. 73, 1996, pp. 445-457, así como la bibliografía española y especialmente extranjera que cita.

(26) Cfr. y loc. cit. *supra*, nota 1, n.º 24, pp. 207-215.

(27) SANTO TOMÁS DE AQUINO, *S. Th.* 2.ª - 2.ª, 66, 7, *resp.*, *ad 1 y ad 2*.

(28) *Ibid.*, 2, *resp.*

también, entiende que si los príncipes, con violación de la justicia, empleando la autoridad pública, arrebatan violentamente las cosas de otras personas, obran ilícitamente, cometen rapiña, estando obligados a la restitución» (29).

3.º Ni debe el Estado, por *justicia distributiva*, repartir las rentas superfluas, recaudándolas por medios fiscales para redistribuirlas por subsidios de diverso tipo y fines, conforme pretende la socialdemocracia. Ya que, el propio Santo Tomás distingue: por *justicia distributiva* corresponde: a quienes rigen las comunidades políticas distribuir moderadamente los bienes comunes, pero esto corresponde al padre dentro de la familia (30), y por *justicia general o legal* corresponde a quienes rigen la comunidad ordenar al bien común el ejercicio de su liberalidad por las personas privadas (31).

4.º Más discutible resulta si por *justicia general* corresponde al Estado la distribución de lo superfluo, con arreglo al principio de subsidiaridad, de modo que el Estado sólo debe intervenir si entiende que el individuo no regula adecuadamente su *bonum* al *bonum commune* —tesis de Vykopal (32), frente a la cual Sciacca (33) objeta que la medida que separa lo necesario de lo superfluo, así como su buen o mal uso, «no puede ser sino interior», pues es de naturaleza moral. Acerca de esta regulación, el liberalismo y el dirigismo, socialdemócrata o tecnocráticos, difieren totalmente, aquél en menos y éste en más.

5.º En fin —y esta es la solución que considero más conforme con las pautas que indica Santo Tomás—, los deberes del propietario respecto de lo superfluo tienen carácter ético, que por sí solas no son exigibles por la ley, sino únicamente cuando el desorden social que produzcan las grandes desigualdades

(29) *Ibid.*, 8, resp. y ad 3.

(30) *Ibid.*, 61, 1, ad. 3.

(31) *Ibid.*, ad 4.

(32) VYKOPAL, *op. cit.*, cap. IV, pp. 84 y ss.

(33) M. F. SCIACCA, *L'ora di Cristo*, cap. VII, 6, pp. 212 y ss.

(pobreza frente a opulencia, ignorancia) sea de tal grado que el *bien común* requiera su corrección y reglamentación. Esta es la interpretación de Cathrein (34), *Rerum novarum* 19 y *Quadragésimo anno* 47.

Esta perspectiva corresponde al realismo metódico, que parte de la existencia de un orden natural reflejado en las cosas ínsito en la creación divina, que, por lo tanto, impone al poder del Estado —en otro tiempo a la ciudad o al reino— unos límites por arriba —el del respeto a ese orden que la trasciende— y por abajo —el respeto a la autonomía de los cuerpos sociales y a la libertad de los súbditos en lo que se refiere a sus fines individuales—.

Paradigma de esta perspectiva fue en los tiempos de San Luis, el gobierno gótico —según lo denominó Montesquieu (35)—, régimen pactista, semejante al del pactismo de los reinos de Aragón, Navarra y Valencia, del principado de Cataluña y el señorío de Vizcaya. En la cúpula se hallaba el pactismo político, conforme el cual las leyes positivas o constituciones generales debían ser pactadas entre el rey, príncipe o señor del señorío con los tres brazos de las cortes o junta general en representación del pueblo (36). No obstante, estas constituciones no podían contravenir el orden trascendente —religioso o natural—; y en ese pactismo, el rey para imponer los impuestos que necesitaba debía asimismo obtener la aprobación de las Cortes. En Valencia se estimaba, incluso, que existía una conmutabilidad entre la aprobación de los impuestos pedidos por el rey a las Cortes y las leyes propuestas por éstas a él. No parece que fuera así en las constituciones generales de Cataluña —aunque algunos comisarios de las Cortes de 1419 y 1421 lo

---

(34) VICTOR CATHREIN, *Filosofía del derecho*, III, V, 3.<sup>a</sup> cfr. 7.<sup>a</sup> ed. en castellano, Madrid, Instit. Ed. Reus 1968, pp. 281 y ss.

(35) MONTESQUIEU, *E. L.*, XI, VIII, ult. y XXX, I, 1.

(36) Cfr., en *El pactismo en la historia de España*, Madrid, Instituto de España 1986, las comunicaciones de JAUME SOBREQUÉS CALLCÓ, *La práctica política del pactismo en Cataluña*, pp. 49-74; mía, *Valor jurídico de las leyes paccionadas en el Principado de Cataluña*, pp. 75-110, y JESÚS LALINDE ABADÍA, *El pactismo en los reinos de Aragón y Valencia*, pp. 113-139, así como mi *Introducción al pactismo*, 3, pp. 20-23.

pretendían—, aunque sí lo era en algunos de los privilegios, diferencia nítidamente observada por Jaume Callis (37).

La penetración, en el siglo XIV, del voluntarismo y el nominalismo en teología y filosofía, no tardaría en contaminar al derecho, que ya no podría basarse en un orden natural trascendente, ínsito en las cosas, sino en la voluntad divina y, en lo no previsto por ésta, en la de quien o quienes rigen las comunidades, y, una vez producida la laicización del Estado, ya sólo en la voluntad de éste.

Lutero y Calvino son nominalistas y, por ello, donde su reforma se extiende impera el positivismo de la legislación emanada del príncipe o de los portavoces del pueblo (38). Paralelamente en los países católicos iría penetrando el voluntarismo.

En esta penetración intervino decisivamente la gran personalidad de Francisco Suárez. Éste, si bien mantiene la existencia de un orden divino, expresado en la ley natural, pero no legible en la naturaleza de las cosas sino escrito en la mente humana en forma de mandatos imperativos, sustituye la ecuación *ius-justum* por la *lex-ius*, impuesta por el voluntarismo, y así conduce a la estatalización del derecho positivo, confundido con la ley (39). Esto incidió, sin duda, en su concepción del derecho tributario. En éste, si bien, por una parte, mantiene reciamente la necesidad de que los impuestos sean justos, requiriendo para ello: unos límites a su onerosidad, su aplicación al objeto para el que se imponen y la proporcionalidad en su reparto y a las posibilidades de los súbditos, en cambio, por otra parte, acentúa su dependencia de la decisión del rey al que trata de liberar, de toda sujeción pactista. En efecto: Ante todo se suma Suárez (40) a la doctrina común —extensamente expuesta por Diego de Covarrubias—, según la cual las

(37) Jaume CALLIS, *Margarita Fiscí, dubbio octavo*, XXII, 2, 3 y 4, y *Curiarum extragavatorium rerum summis illustratio*, cap. VII, 51, XXXVI, vers. *Advertendum tamen*, quien diferencia la posibilidad de que la concesión de privilegios surgiera de un contrato conmutativo, del tipo de los contratos reales, cuando medió precio, o bien de un pacto consensual normativo, característico de las leyes paccionadas entre el rey y los tres brazos de las cortes de Cataluña.

(38) Cfr. mi *Metodología de la determinación del derecho I, Perspectiva histórica*, Madrid, Centro de Estudios Ramón Areces 1994, 121-129, pp. 345-361.

(39) *Ibid.*, 141-152, pp. 404-466.

(40) FRANCISCO SUÁREZ, S. L., *De legibus et de legislatore Deo*, 5, 13, 6-8.

leyes tributarias no son penales por su naturaleza ni por su materia, y, aunque se les añada una pena, no la estima estrictamente sino meramente penal, «a no ser que, por las fórmulas o por las circunstancias de la ley, conste otra cosa». Sólo salva los casos en que el tributo se impone como un castigo a una ciudad rebelde o a otro reino o Estado que haya cometido una injusticia.

La justicia de las leyes tributarias la estima desde la perspectiva de sus causas, y consecuentemente requiere:

1.º Por su causa eficiente, que la imponga el soberano que no tenga superior en su esfera (41), sin que por costumbre y prescripción pueda establecerse por otros señores. Aunque admite que el príncipe pueda confiar a un inferior que, en su nombre y autoridad, imponga un tributo en un caso particular (42).

2.º Por su causa final, considera que el tributo debe ser justo de conformidad a la justicia conmutativa ya que «se debe al príncipe por razón de su cargo y de su trabajo», o bien por ser «necesario para ayudar al Estado en las ocasiones perentorias que se presentan». De ello deduce que «la cantidad del tributo en justicia no puede sobrepasar la medida que reclame la causa», y ello tanto en su origen como en su conservación, aunque en caso de cesar esta causa pueda mantenerse para cubrir otros gastos necesarios (43).

3.º Por su causa formal, para que de conformidad a la justicia distributiva sea justo, estima preciso se «guarde la proporción entre el tributo y los súbditos a quienes el tributo se impone», y que «la cantidad de la carga se distribuya proporcionalmente según las fuerzas de cada uno»; y, por razón de su causa material, requiere que sólo se impongan «sobre las cosas que se transportan, se venden o se compran» cuando los otros tributos no bastan para satisfacer la necesidad pública (44).

---

(41) *Ibid.*, 14, 2.

(42) *Ibid.*, 14, 6-17.

(43) *Ibid.*, 15, 1-11.

(44) *Ibid.*, 16, 1-8.



4.º En cuanto a la necesidad del consentimiento del reino para la justicia formal de los tributos, distingue la manera en que se halle establecida la monarquía, según «dependa el príncipe en su función legislativa del consentimiento del pueblo o senado, de forma que éstos tengan voto definitivo», o bien si «el poder reside sencillamente en el príncipe aunque con la obligación de consultar a los suyos» (45).

Con esta perspectiva observa que, conforme la *Partida* 2, 1, 2; la 5, 8, 9 y la 7, 10, 5, en Castilla, ese poder se atribuía únicamente al rey, sin necesidad del concurso del reino ni del pueblo. Sin embargo, no podía ignorar ni ignoró «aquella ley y costumbre de España de pedir el consentimiento del reino cuando se van a imponer tributos». De ella, dice que «fue una institución particular concedida por los reyes hace unos doscientos años, por benignidad suya y no por exigencia de la justicia. Por tanto, no es general para todos los reinos; sino que, en cada uno de ellos se ha de observar su propia ley o costumbre, y en donde no haya determinación particular alguna, se ha de observar la equidad de la justicia natural» (46).

Advirtamos que en los reinos, principados y señoríos donde regía el pactismo político, se partía de las limitaciones que, por el orden de las cosas —filosofía del pactismo—, tiene el monarca —hoy diríamos el Estado— hacia arriba, por el derecho divino y el natural, y hacia abajo con respecto a las debidas potestades de los cuerpos sociales.

Todo será y es, por el contrario, muy diverso en la legislación tributaria de los regímenes que se desarrollaron de conformidad a las ideas gestadas en la Modernidad, en virtud de las cuales ha surgido el Estado moderno. Éste es un tema al cual responde el magnífico discurso de José Luis Pérez de Ayala, *Valoración y significado de las ideas tributarias de Montesquieu, para la dogmática del derecho tributario moderno*, pronunciado en su ingreso en la Real Academia de Jurisprudencia. Como indica su título, parte de la disconformidad de los puntos de partida del Barón de la Brède con los observados en el mundo contemporáneo a par-

(45) *Ibid.*, 17, 1-7.

(46) *Ibid.*, 18, 1-7.

tir de Kant. Pienso, por mi parte, que conviene repasar brevemente desde su mismo origen, más remoto, la génesis de ese pensamiento.

Tiene su raíz inicial —como hemos advertido— en el voluntarismo y en el nominalismo y, consiguientemente, en el positivismo legalista, de ellos diamante. Este influjo se refuerza: 1.º, con la pretensión de Francis Bacon de prescindir del *regnum Dei* y construir el *regnum hominis*, empleando el método de las ciencias físicas, con eliminación de las causas formales y finales, que califica de vírgenes estériles (47); 2.º con la teoría de la soberanía de Bodino, que sustituye a la concepción de la *suprema potestas* (48); 3.º con el constructivismo contractualista de Thomas Hobbes, del que surgiría *Leviathan* (49), y 4.º con el escepticismo de Hume, que redujo la causa eficiente al efecto psicológico producido cuando se observa que cronológicamente a determinado hecho le sucede otro también determinado (50).

Insisto, una vez más, en que si bien Montesquieu, vive en ese ambiente de la Modernidad, no sigue ni el iusnaturalismo idealista y racionalista de la escuela del derecho natural y de gentes (51), ni el constructivista de Hobbes y sus seguidores (52).

Observando a Montesquieu en esa perspectiva, tan alejada de las fuentes de las concepciones hoy predominantes, José Luis Pérez de Ayala ha efectuado —como él mismo dice— la labor de *leer y verter en clave jurídica* (según la moderna dogmática tributaria) muchas de las ideas expresadas en el libro XIII del

---

(47) Cfr. *Metodología de la ciencia expositiva y explicativa del derecho I, La ciencia del derecho a lo largo de su historia*, 86, Madrid, Consejo General del Notariado 2000, p. 507, *in fine* y, más ampliamente, *Perspectiva histórica* 176, pp. 566 y ss.

(48) Cfr. *Metodología de la ciencia expositiva y explicativa del derecho, II Ordenación sistemática*, vol. I, Madrid, Consejo General del Notariado 2002, 57, pp. 258-261.

(49) Cfr. *Perspectiva histórica* 179-180, pp. 577-586.

(50) Cfr. *Metodología de la ciencia expositiva y explicativa del derecho*, II, 12, desde el párrafo siguiente al que termina con la nota 29 hasta el que lleva la nota 31, pp. 58 y s.

(51) Cfr. mi libro *Montesquieu. Leyes, gobiernos y poderes*, cap. III, 3-4, Madrid, Civitas, 1986, pp. 124-130.

(52) *Ibid.*, 5-6, pp. 130-137.

*Espíritu de las leyes*, con el fin de establecer el *punteo* conceptual y terminológico necesario entre aquellos textos del siglo XVIII y las construcciones doctrinales y legales del derecho tributario actual» (53). Esa labor hasta ahora la habían descuidado tanto los especialistas en Montesquieu, como los tratadistas del derecho tributario. Pérez de Ayala la ha efectuado de un modo magistral como muestra su discurso.

Su exposición podemos dividirla en tres partes, que respectivamente examinan: la doctrina tributaria de Montesquieu (caps. II y III); la frustración de ésta en la construcción del tributo y sus causas (caps. IV-VII), y su proyección a los modernos sistemas fiscales (caps. VIII y IX).

a) En la primera de estas tres partes observa y contrasta sucesivamente: la legitimidad por las causas y la legalidad de los impuestos, la diferencia entre las causas y la fuente de los tributos; y la posible disparidad de su justicia y su legalidad.

En la legalidad de los impuestos ve implícita la no confusión del poder legislativo —que por ley debe determinar qué impuestos han de pagarse—, el ejecutivo —que debe recaudarlos— y el judicial —que ha de juzgar si es correcta su percepción. Actuando así uno de contrapeso del otro, en busca de un equilibrio entre los tres.

Por otra parte, para la justicia de los tributos muestra que requiere una triple legitimidad de sus causas:

Su *causa final* ha de responder al bien común, entendido como el bien de todos los ciudadanos. A esto responde lo que el mismo Charles de Secondat, en el primer párrafo del capítulo I de su libro XIII, dice: «Los impuestos son una porción que da cada ciudadano de sus bienes para tener la seguridad de la otra y de poder gozarla gratuitamente».

Su *causa material* requiere que la medida de los tributos sea fijada atendiendo, de una parte, a dos factores —como dice en el siguiente párrafo del mismo capítulo—: las necesidades del Estado y las de los ciudadanos; y, de otra —como indican los últimos

(53) JOSÉ LUIS PÉREZ DE AYALA Y LÓPEZ DE AYALA, *Valoración y significado de las ideas de Montesquieu, para la dogmática del derecho tributario moderno*, preámbulo 4, Madrid, Real Academia de Jurisprudencia, 2001, pp. 21.

párrafos de ese capítulo—, lo que el pueblo pueda dar para los ingresos públicos, atendiendo a que siempre sea menor la cuantía de lo que *deba* dar de la que la *pueda* dar.

La *causa formal* impone un justo reparto de los tributos entre los ciudadanos, como observa en el capítulo siguiente.

Y la *causa eficiente* sólo debe ser una ley, emanada de las cortes. Pero, debemos tener en cuenta que Montesquieu concebía las cortes representativas de los diversos cuerpos sociales y no de partidos políticos o facciones.

De la debida atención a esas causas, tanto como del equilibrio, entre el poder legislativo que autoriza el tributo, el ejecutivo, que lo recauda, y la función judicial, que enjuica su legalidad, depende la libertad de los ciudadanos. Montesquieu, en el párrafo 58, del capítulo VI de su libro XI, en el que precisamente trata de la no confusión de poderes, 4, lo explica: «Si el poder ejecutivo estatuye sobre la recaudación de los impuestos más allá del consentimiento [del pueblo en el legislativo], dejará de haber libertad, porque el ejecutivo se habrá convertido en legislativo en el tema más importante de la legislación». Y lo completa y redondea en el libro XIII, conforme indica ya el enunciado de su epígrafe: *De las relaciones que la recaudación de los impuestos y el volumen de las rentas públicas tienen con la libertad*. Consecuentemente —según observa en los dos últimos incisos del capítulo II de este libro XIII—: «La naturaleza es justa con los hombres, pues los laboriosos a mayor trabajo más recompensa obtienen. En cambio, el poder arbitrario sustrae las recompensas de la naturaleza y, se cae en el desánimo en el trabajo, y el ocio parece el único bien».

b) Acerca de la frustración del pensamiento tributario de Montesquieu, en la construcción del tributo, observa Pérez de Ayala (54) que ésta se produce: como consecuencia de influjo de Kant en la concepción del poder efectuada por el idealismo y el formalismo jurídico alemán, que rechaza la concepción causalista de la justicia, así como en la construcción del tributo como

(54) J. L. PÉREZ DE AYALA, *op. cit.*, V-VII, pp. 67-104.

relación de poder y por la aplicación de la teoría de la división de poderes a la relación jurídica tributaria, que Albert Hensel efectúa, tal como comúnmente ha sido entendida en el siglo XX.

Debemos advertir que, ciertamente, esa «frustración» es debida a la contraposición entre el pensamiento filosófico-político y filosófico-jurídico que se impone en el siglo XIX y el de Montesquieu, y en que, por otra parte, éste es mal entendido y peor aplicado. En efecto:

1.º Mientras Montesquieu —como él mismo declara (55)— inducía sus principios de la naturaleza de las cosas y trataba de hallar las causas generales y particulares, que diferenciaba de las circunstancias y las ocasiones (56), en cambio en el pensamiento de Kant —influenciado por Hume— y, tras de Kant, en el contemporáneo, se prescinde de las causas sociales y, por lo tanto, de la dinámica de la naturaleza de las cosas, y el derecho se basa en la voluntad del Estado —que Kant presume nouménica o pura— y, por lo tanto, se confunde con los mandatos de la ley (57).

2.º Hoy se sigue la concepción que expuso Bodino de la soberanía, que Hobbes fundamentaría y Rousseau encarnaría en la *voluntad general*, hoy subsumida en la del parlamento estructurado por partidos políticos, en contra de lo que Juan Jacobo opinaba. En cambio Montesquieu —como observa Michel Troper— jamás se preocupó de la teoría de la soberanía y probablemente pensaría —como conjetura Sánchez Agesta— que ésta podía hallarse compartida, dividida o pactada, o, como yo creo, sustituida por el *espíritu general de la nación*, concebido como una resultante, concorde con la naturaleza de las cosas, razón por la cual, él, se esforzaba por hallar su reflejo político con un *equilibrio vertical* de carácter social, y un *equilibrio horizontal* de los poderes del Estado (58).

(55) MONTESQUIEU, E. L., *preface*, 6.

(56) Cfr. mi libro *Montesquieu. Leyes, gobiernos y poderes*, cap. II, 6, pp. 99-105.

(57) Cfr. *La ciencia del derecho a lo largo de la historia*, 86-87, pp. 503-515.

(58) Cfr. op. ult. cit. II *Ordenación sistemática*, vol I, 57, a, párrafos que llevan las notas 93 a 96, pp. 259 y s.

3.º Se falsea la doctrina de Montesquieu de la no confusión, contrapeso y equilibrio de poderes, entendiéndola como división de poderes (59); es decir, por su contraria que le opuso Sièyes. De ese error viene la posición de Otto Mayer, según la cual sólo corresponde a la ley el establecimiento y la definición de los tributos en general, pero entiendo que esa reserva de ley tiene carácter excepcional en la actividad administrativa, limitándose a ciertos objetos particularmente importantes, ya que en todos los otros casos el poder ejecutivo obra «en virtud de fuerza propia y no en virtud de la ley». En cambio, conforme la idea que tenía Montesquieu de la no confusión, contrapeso y equilibrio de poderes y su consideración de que la función judicial es nula como poder político, pero necesaria como poder jurídico, como requiere su perfecta independencia –según subraya Vlachos–, resulta, a mi juicio, que para esto el partido con mayoría absoluta o la coalición que domine en el legislativo, tanto más si ese partido o coalición ejercen el poder ejecutivo, no debe de tener peso alguno en la designación de los componentes de los órganos jurisdiccionales superiores de la función judicial (Tribunal Constitucional, Consejo del Poder Judicial) (60).

4.º También en la construcción de Hensel, secundada por Nawiasky, se parte de una desviación a la doctrina de Montesquieu, por más que aquélla doctrina sea muy valiosa para la ciencia del derecho tributario y elogiable por su tendencia a buscar una regulación justa de éste, como es considerada por Sainz de Bujanda, Russo y otros muchos autores contemporáneos, como la única compatible con el derecho tributario moderno. Pérez de Ayala capta muy bien (61) su fallo al observar los tres «momentos» en que Hensel descompone la aplicación del principio de la tripartición de poderes: –momento legislativo, momento de la relación jurídica obligacional, en situación de igualdad (en cuanto el Estado y el contribuyente están sujetos igualmente a la legislación tributaria), y momen-

(59) *Ibid.*, 58, pp. 262-267.

(60) *Ibid.*, vol. II, Madrid, Consejo General del Notariado, 2003, 132, B.

(61) J. L. PÉREZ DE AYALA, *op. cit.*, VII, 3, pp. 100-103.

to ejecutivo del tributo —caracterizado por la potestad concedida a la administración pública por la legislación tributaria—, en el cual, «toda la dogmática jurídica construida [para el segundo momento] como una consecuencia del citado principio [de igualdad] se convierte en un instrumento técnico, un utensilio de la dogmática jurídica de la que el legislador se sirve, para enmascarar en ella (vaciándola de buena parte de su contenido garantista) auténticas relaciones de poder, en el sentido más estricto del término, compatibles sólo formalmente, pero no sustantivamente, con el principio de la tripartición de poderes».

Observo, por mi parte, que semejante tergiversación del pensamiento de Montesquieu se produce, además, en cuanto no se contrapesa el contrabalanceo entre el poder del Estado y la participación del pueblo en su estructura social. Esto conlleva una concepción completamente diferente a la que hoy invoca el *Estado de derecho* —en cuya virtud el Estado se somete al derecho que él mismo legisla e impone—, certeramente criticada por Duguit y que observa el propio Kelsen, aunque le sirve para justificar su paso adelante de afirmar que, como aparato coactivo, el Estado y el derecho se identifican (62). Por el contrario, Montesquieu entiende que la justicia y el derecho se hallan por encima del Estado y de toda constitución escrita. El mismo escribió:

— «La justicia es eterna y no depende de las convenciones humanas. Si de ellas dependiera, sería una verdad terrible, haría falta que se hurtara a sí misma» (63).

— «Una cosa no es justa porque sea ley, sino que debe ser ley porque es justa» (64).

— «Decir que no hay nada justo o injusto sino lo que ordenan o prohíben las leyes positivas, es decir que antes de que se trazara un círculo no eran iguales todos los radios. Es preciso, pues, reconocer la existencia de relaciones de equidad anteriores a que la ley positiva las establezca» (65).

(62) Cfr. op. y vol. ult. cit., 234.

(63) MONTESQUIEU, *Letres persannes*, LXXXIII, 7.

(64) *Ibid.*, *Más pensées*, 1096 (460, I).

(65) *Ibid.*, E. L. I, I, 8, inciso final, y 9, inciso primero.

c) La proyección crítica del pensamiento tributario de Montesquieu a los modernos sistemas fiscales le permite a José Luis Pérez de Ayala observar sucesivamente:

– El «choque del pensamiento de Montesquieu con el sistema impositivo del Estado del bienestar (66); la dinámica de los impuestos autoliquidables, en los cuales la administración tributaria actúa de policía fiscal, con continuas inspecciones en casa, por un deber de pago incumplido o mal cumplido que es penalizado antes de que la administración haya liquidado el impuesto, que cree habría «horrorizado» a Montesquieu, por estimarlo «lo más contrario a la libertad» (67).

– La configuración jurisprudencial del acreedor tributario como *potentior persona* (68); la actuación del poder legislativo como potenciador e impulsor –y no de contrapeso– del poder ejecutivo en el ámbito tributario, en detrimento de la seguridad jurídica. Con lo cual la apreciación por éste de la naturaleza del acto y el valor del bien liquidable se elevan a conceptos absolutos y unívocos frente a cualquier otro criterio, haciendo de la administración juez y parte antes de que tenga lugar toda intervención judicial (69).

– La llamada «relación de superioridad» del Estado en el moderno derecho tributario, que hace del propio Estado acreedor, ejecutor y policía fiscal, con el máximo margen de iniciativa, y dota al poder ejecutivo de discrecionalidad de decisión en la aplicación y recaudación de impuestos (70). La apelación exclusiva al método deductivo de los textos legales tributario (71) y el carácter *ex lege* de la obligación tributaria con sus efectivas con-

---

(66) J. L. PÉREZ DE AYALA, VIII, 1, pp. 105 y ss. Aquí recoge unos luminosos párrafos de Dalmacio NEGRO PAVÓN, *Montesquieu crítico «avant la lettre» del Estado de bienestar*, en AAVV «Montesquieu 250 Jahre Geist der Geste», Baden, Nomos Verlagsgesellschaft, 1999, pp. 167 y ss.

(67) *Ibid.*, VIII, 2, pp. donde cita el inciso del texto de MONTESQUIEU, *É. L.*, XIII, VII *in fine*.

(68) *Ibid.*, VIII, 3, pp. y ss. donde recoge y apoya las críticas de varios autores contra la S.T.C. de 26 de abril de 1990.

(69) *Ibid.*, VIII, 4, pp. 126 y s.

(70) *Ibid.*, VIII, 5, pp. 136 y ss.

(71) *Ibid.*, IX, pp. 143 y ss.



secuencias, especialmente en los casos en que la administración entiende que se comete fraude de ley (72).

- El mito de la pureza metodológica en la elaboración e interpretación de las leyes fiscales, con la paradoja, en fin, de la inoperancia de un criterio objetivo de justicia tributaria material, como principio interpretativo de aquellas normas legales (73).

En este último punto es especialmente interesante lo que Pérez de Ayala comenta acerca de la paradoja de que, por una parte, se defiende la tesis de la interpretación literal y estricta de la ley tributaria, entendiéndola requerida «como una *garantía para el ciudadano*», y, por otra, «el rechazo de la analogía y del recurso a la equidad», «en la práctica moderna del derecho tributario», donde suelen operar «no como un mecanismo de garantía a favor de los ciudadanos sino, al contrario, se traducen en una reducción de su derecho, de su libertad jurídica y política, frente a la administración y sus potestades de aplicación de la ley» (74).

En este punto —conforme concluye Pérez de Ayala—, creo que, Montesquieu hubiese entendido que, como garantía de los ciudadanos, la interpretación del lenguaje legal debe tener en cuenta el espíritu de la ley más que su letra, conforme resulta de su definición que aparece al comienzo de *De l'esprit des lois*, donde dice que el espíritu de las leyes pueden tener con las cosas según su naturaleza:

Es más, pienso que en el derecho tributario, de modo parecido que en el derecho penal, la analogía y la equidad pueden aplicarse siempre *in bonam partem* para el contribuyente, en tanto lo permita el espíritu y la finalidad de la ley. Por otra parte, acerca del derecho penal, ha dicho Arthur Kaufmann (75), que el principio *nullum crimen nula poena sine lege* requiere «que el tipo de la acción punible esté fijado en una ley formal, es decir, tiene que ser descrito en forma más o menos completa»; por lo cual, «encuentra sus fronteras en el tipo de antijuricidad que sub-

(72) *Ibid.*, IX, 1, pp. 149 y ss.

(73) *Ibid.*, IX, 2, pp. 155 y s.

(74) *Ibid.*, pp. 161 y ss.

(75) Cfr. Arthur KAUFMANN, *Analogie und «Natur der Sache»* (1965); cfr. en castellano, Santiago de Chile 1976, cap. VIII, VII *in fine*, pp. 252 y s.

yace en el supuesto de hecho legal; fuera de los cuales son posibles la analogía y la equidad. Pues bien, creo yo que, en derecho tributario, puede decirse lo mismo respecto del principio de que no cabe ningún tributo ni infracción fiscal sin ley que los imponga; es decir, matizando que ese límite se refiere a su tipo legal, fuera del cual no tiene por qué excluirse la analogía y la equidad.